

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

1. Testy jako reakce na rizika



Ahoj Sally. Chtěl bych s tebou jako s osobou odpovědnou za auditní metodologii podle našich nových firemních postupů řízení kvality vytvořených dle ISQM 1 probrat pár věcí.

Jasně, povídej.



Napadlo mě, že bychom mohli zvýšit kvalitu našich auditů zavedením jednotné sady testů věcné správnosti pro každé tvrzení u jednotlivých položek výkazů.

Myslíš? Tak to pojďme vyzkoušet. Jakými testy bys pokrýval tvrzení ocenění dlouhodobého majetku třeba u strojů?

Vybral bych vzorek položek z registru a fyzicky se přesvědčil, v jakém jsou ty stroje stavu a zdali se používají. Zjistil bych tak, zda není důvod tvořit opravnou položku.

Rozumím. Nemůže ale nastat situace, kdy ocenění stroje není správné, i když je aktuálně plně využíván a v dobrém stavu?

No, ocenění by mohlo být nadhodnocené, pokud by se chystali stroj v blízké budoucnosti vyradit, třeba z důvodu nákupu nového zařízení, nebo by se technologie stala zastaralou.

Souhlasím. To ale fyzickou prohlídkou nezjistíme.

To ne. Museli bychom udělat úplně jiný test. Pobavit se s vedením a technikou o jejich investičních plánech, pročíst zápisů vedení, nakouknout do rozpočtu na příští období apod.

Ano. Takže máme u strojů dva různé testy, oba zaměřené na tvrzení ocenění. A určitě bychom vymysleli ještě další. Který test tedy dát do té navrhované jednotné sady pro dlouhodobý majetek?

Hm, to je dobrá otázka. Dělat pokaždé oba testy nedává smysl. Někdy bude rizikem aktuální fyzický stav, jindy zase budoucí výměna technologie.

Teď jsi to vystihl přesně. Zvolené testy musí vždy reagovat na identifikovaná rizika. To říkají auditorské standardy.

Takže univerzálně použitelná sada testů je nesmysl. Maximálně si můžeme připravit popisy často používaných testů. Ale výběr vhodných testů musíme udělat pro každý audit zvlášť.

Přesně tak. A ve spise musíme ukázat vazbu každého provedeného testu na identifikovaná rizika.

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

2. Vazba na tvrzení



Díval jsem se do auditorských standardů. Říkají, že postupy mají vycházet z vyhodnoceného rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Chápu to správně, že pro každé tvrzení zvažuji, zda existuje riziko materiální nesprávnosti?

Přesně tak.



Takže u toho našeho majetku mám riziko nesprávného ocenění dlouhodobého majetku?

A jak bys u takto obecně formulovaného rizika vybíral potřebný test? Pokud bys zvolil fyzickou prohlídku, nepokryješ riziko budoucího nahrazení. Když půjdeš vyzpovídat vedení ohledně jejich budoucích plánů, nepokryješ riziko, že nějaký stroj už dnes nemusí být používán.

To je pravda. Potřebuji mít riziko popsáno konkrétně. Pak teprve budu vědět, jaký test zvolit.

A jsme zpět u té základní myšlenky o vazbě postupů na rizika.

Ale co ta tvrzení? K čemu je potřebuji, když stejně každý test svazuji přímo s příslušným rizikem?

Tvrzení jsou pomůcka, abychom při identifikaci rizik přemýšleli konkrétněji. Použitím jednotlivých tvrzení v podstatě zvažujeme příčiny možných nesprávností.

Jasně. Například přemýšlím, jak by se mohlo stát, že v účetnictví je neexistující položka anebo naopak tam určitá položka chybí. Anebo jak by mohlo dojít k tomu, že je zaúčtována či oceněna v nesprávné výši.

Přesně tak. Pokud máš dostatečně detailně popsána rizika, jsi schopen pro každé z nich navrhnout smysluplný test.

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

3. Charakter, načasování a rozsah testu



Bavili jsme se o fyzické prohlídce vzorku strojů v reakci na riziko, že by nemusely být v použitelném stavu. Velikost vzorku určujeme podle výše rizika. Čím vyšší riziko, tím větší vzorek. To je ta vazba, kterou vyžadují auditorské standardy, ne?

To není zdaleka všechno. Velikost vzorku určuje rozsah testu. Ale my bychom měli přemýšlet i o charakteru a načasování testu.

Charakterem myslíš to, proč jsme se rozhodli pro detailní test, a nikoliv pro analytický test věcné správnosti?

Nejenom to. Charakter testu je o řadě dalších aspektů. Odkud budeme vzorek strojů vybírat – z účetního registru, nebo naopak z položek, které fyzicky uvidíme ve výrobní hale? Jakou metodou vzorek vybereme – náhodně, anebo s přihlédnutím k zůstatkové hodnotě, druhu majetku, jeho stáří apod.? A co budeme považovat za důkazní informaci – bude nám stačit pouhé pozorování fyzického stavu?

Rozumím. A co to načasování? Zrovna test fyzického stavu strojů bych si klidně troufl udělat třeba během podzimního předauditu. Pravděpodobnost, že by se stav strojů dramaticky změnil do konce roku, bude malá.

Načasování vždy záleží na specifických okolnostech a úsudku auditora.



Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

4. Reakce na významné riziko



Přemýšlel jsem o významných rizicích. Auditorský standard říká, že test věcné správnosti má reagovat konkrétně na dané významné riziko. Co ale znamená to „konkrétně“? Chce tím snad říct, že když riziko není hodnoceno jako významné, tak související test nemusí na to riziko reagovat?

To ne. Každý test musí snižovat dané riziko, ať už je významné, nebo ne. Standard se jen snaží říct, že u významných musíš test ušít na míru tak, aby cílil co nejpřesněji na podstatu rizika.



Dobře. Vraťme se k těm strojům a oběma diskutovaným rizikům ocenění. Pro každé riziko jsem zvolil test, který ho konkrétně pokrývá. Takže jsem požadavek splnil, ne?

Souhlasím s tebou.

Znamená to, že v tomto případě by byly moje testy stejné, bez ohledu na to, jestli je riziko vyhodnoceno jako významné, nebo ne?

To ne. Vzpomeň si na naše povídání o charakteru, načasování a rozsahu testů. Klasifikace rizika jako významného ovlivní tyto aspekty směrem k zesílení testu.

Takže bychom se kromě fyzické obhlídky vybraných strojů mohli vyptávat relevantních pracovníků na bližší detaily o stavu daného stroje, případně bychom si vyžádali dokumentaci o jeho technickém stavu?

Třeba tak. Podobně bychom mohli upravit načasování testu. U významného rizika bych test prováděla až na konci roku. A samozřejmě pro významné riziko musíme obvykle zvětšit rozsah testu čili otestovat větší vzorek.

Vím, že u významných rizik se musíme seznámit s kontrolami, které je pokrývají. Předpokládám, že je budeme muset také otestovat.

Nebudeme. Na významné riziko můžeme reagovat pouze testy věcné správnosti a nemusíme provádět testy kontrol. V takovém případě ale naše postupy musí zahrnovat testy detailních údajů. Samotný analytický test by nestačil.

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti



5. Významný versus materiální účet

Sally, potřebuji pomoct. Jsem zmatený z té novinky týkající se rozlišování významných a materiálních účtů.

Chápu, je to trochu zamotané. Zkusím vysvětlit. Donedávna platné auditorské standardy používaly jediný pojem „významný (materiální) účet“¹. Bohužel k tomu pojmu neexistovala definice.



Ano, to si pamatuji. Bylo to nejasné.

Od letošního roku platí nová verze standardů². Nyní máme dva pojmy: „významný účet“ a „materiální účet“. Významný účet je takový účet, u něhož existuje alespoň jedno takzvané důležité tvrzení neboli tvrzení, u kterého bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti.

Takže významné účty jsou ty, pro které mám povinnost provést testy, které reagují na identifikovaná rizika?

Přesně tak.

A může existovat účet, jehož zůstatek přesahuje materialitu, ale přitom není významným účtem, protože jsem u něj neidentifikoval žádné riziko materiální nesprávnosti?

Ano, takový účet bude obvykle tím materiálním účtem.

Materiální účet je tedy účet přesahující materialitu?

Standardy vysvětlují pojem materiální účet trochu obecněji³, ale v zásadě je rozumné vykládat to tak, že jde o účet přesahující materialitu.

Dobře. A co mám dělat s takovým účtem?

Pro každý materiální účet jsme povinni navrhnout a provést testy věcné správnosti, i když jsme u něj neidentifikovali žádné riziko materiální nesprávnosti.

Takže pro materiální účet, který není významným účtem, mám stále povinnost provést nějaký test věcné správnosti, ale ten nebude svázán s žádným konkrétním rizikem?

Přesně tak. Je zde prostor pro náš úsudek. Měli bychom se zaměřit na tvrzení, u nichž může existovat reálná možnost, že případná nesprávnost bude materiální.

Rozumím. Ale platí, že u materiálního účtu nemusím zvoleným testem pokrýt všechna tvrzení?

Ano. Ostatně to platí i pro významný účet, kde je nutné provést testy pouze pro ta tvrzení, pro která bylo identifikováno riziko.

-SpM-

¹ Plné znění pojmu používaného ISA standardy „skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce“ je zde nahrazeno zkráceným pojmem „účet“.

² ISA 315R platné pro audity účetních závěrek za období počínající 15. prosincem 2021 nebo později.

³ Pro účely ISA 315R a ISA 330 odst. 18 se skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by vypuštění, zkrácení nebo zastírání informací o nich mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou (ISA 315R odst. A233).

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

6. Významné riziko materiální nesprávnosti



Sally, teď si uvědomuji, že se mi dosud míchaly tyto pojmy: významný nebo materiální účet, významné riziko a materiální nesprávnost.

Chápu, všechno to zní podobně. Pojdme si to zrekapitulovat.

Začnu rizikem. To je pravděpodobnost, že se na daném účtu vyskytne nesprávnost.



Souhlasím. Jenom nezapomeň, že nám se jedná o rizika materiální nesprávnosti.

Máš pravdu. Cílem auditu není pokrýt případná rizika nemateriální nesprávnosti.

Správně. Rizika materiální nesprávnosti pak mají ještě zvláštní podskupinu. Tou jsou významná rizika čili rizika, u nichž pravděpodobnost výskytu vidíš jako velmi vysokou a možný dopad do účetní závěrky je velký. Za významná rizika se také považují ta, která jsou přímo vyjmenovaná v ISA.

Tak to mám asi pohromadě. O účtu, tedy vlastně o položce účetní závěrky, jsme diskutovali před chvílí. Pokud jsem na daném účtu identifikoval riziko materiální nesprávnosti, tak je to účet významný. Pokud jsem takové riziko neidentifikoval, ale zůstatek přesahuje materialitu, tak je to obvykle účet materiální. V obou případech ho musím nějak testovat.

Báječně. A pokud účet není ani významný, ani materiální, tak ho testovat nemusíme. Mohl bys to začít přednášet.

To raději ne. Ale teď chápu, že sousloví „významné riziko materiální nesprávnosti na významném účtu“ zní sice šíleně, ale dává to smysl. A každé slovíčko tam má svůj... význam.